

Auditoria Interna – A Terceira Linha de Defesa do Controle Interno enquanto ferramenta de Gestão.

Angélica Alves de Almeida Miguez¹

RESUMO

Este artigo trata-se do estudo da Auditoria Interna, inserida na metodologia das Três Linhas de Defesa no Gerenciamento de Riscos e Controles, enquanto ferramenta de gestão, utilizada pelo Órgão de governança da organização. Aborda os mecanismos de Gestão de Riscos e de Controle Interno adotados nas funções administrativas nos níveis estratégico, tático e operacional. Também, aborda a importância da independência e objetividade das atividades de Auditoria Interna, bem como as medidas adotadas pelo profissional de Auditoria, necessárias para o cumprimento de sua finalidade, qual seja, avaliar o gerenciamento de risco e controles para subsidiar a tomada de decisão pela organização, quanto aos objetivos, obrigações e demandas perante a sociedade, o governo e o mercado.

Palavras Chave: Auditoria Interna. Controle Interno. Governança. Gestão

1 INTRODUÇÃO

Partindo do pressuposto que o ser humano, sujeito pensante, desde sua trajetória evolutiva, seja capaz de produzir e suprir a necessidade alheia, além da sua necessidade subsistente, em troca de outras produções ou recompensas (LEAL, 2013), e, que para isso, é necessário uma conjunto de ações coordenadas, que envolve pessoas, recursos, tecnologias, tomada de decisão, emerge a ciência denominada Administração.

De acordo com Maximiano (2000, p 25)

“Administrar é o processo de tomar, realizar e alcançar ações que utilizam recursos para alcançar objetivos. Embora seja importante em qualquer escala de aplicação de recursos, a principal razão para o estudo da administração é seu impacto sobre o desempenho das organizações. É a forma como são administradas que torna as organizações mais ou menos capazes de utilizar corretamente seus recursos para atingir os objetivos corretos.”

Ao constituir uma empresa, é necessário, de forma elementar, selecionar o ramo, a localização, o público alvo, as formas de financiamento, os fornecedores, dentre outras medidas. Mais que isso, é preciso organizar tarefas, atividades, alocar pessoas, gerir recursos, monitorar os resultados, de modo sistêmico, nos diversos níveis da entidade e no ambiente externo, que envolve o governo, o mercado e a sociedade (SEBRAE, 2019).

Considerando esse conjunto de ações precípuas do administrador, é necessário ordená-las em

¹Graduada em Gestão Pública e em Administração. Especialista em Auditoria Contábil e Financeira.

etapas, e para Peter Drucker (2006) são elas: planejar, organizar, ajustar, medir e formar pessoas.

Nesse contexto, Martinelli (2009) cita o ciclo PDCA proposto por Edward Deming, do inglês Plan (Planejar); Do (Fazer), Check (Controlar) e Act (Agir), utilizado no gerenciamento das organizações para atender as necessidades e expectativas internas e externas. Para o autor “o sucesso da organização depende e exige da participação de todos, o que pode ser traduzido na responsabilidade gerencial” (Martinelli, 2009, p 40). E ainda, segundo Martinelli (2009), objetivando a melhoria contínua dos processos e o atendimento do mercado, as funções que exercem atividades preventivas são mais eficazes que as corretivas.

Nesse sentido, um dos principais desafios das organizações, é gerir seus riscos, ou seja, realizar a condução do processo de estabelecimento de estratégias formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o nível aceitável e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos. Necessita, pois, a partir da Alta Gestão, que se estabeleça ações de governança claramente definidas alinhadas aos seus objetivos, missão, visão e valores (IBGC, 2015).

Fortini e Shermam(2017), explicam que o papel da governança é de difundir a cultura de planejamento e integridade, considerando a adoção de medidas dessa natureza para que possa mitigar fatos e condutas fraudulentas. Para as autoras, é primordial que a governança enfatize a prevenção e não a repressão de condutas impróprias.

Uma dessas medidas é implantação do Controle Interno, sendo necessária a toda empresa, para que o seu gestor tenha respaldo nas suas decisões, podendo agir em conformidade com a legislação e com as normas institucionais existentes. (Castro, 2010, p. 262). Pode ser definido como um método conduzido pela entidade, para corroborar para que os objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade, sejam cumpridos com razoável segurança (COSO ICIF, 2013, p. 6)

São objetivos do Controle Interno, segundo Castro (2010, p. 295), fornecer segurança ao ato praticado e a obtenção de informações adequadas; promover a eficiência, estimular o respeito e obediência às políticas determinadas; salvaguardar os ativos e, um dos mais importantes, tolher os atos de corrupção. Seu foco é conferir qualidade, melhoria contínua e gestão de riscos, para tratar a situação patrimonial, orçamentária e financeira e, sobretudo, atualmente na apuração dos custos.

Para mitigar os riscos, pode-se utilizar, dentre outras opções, a metodologia das Três Linhas de Defesa, disseminada e publicada pela IIA Global - The Institute Internal Auditors, em 21 de setembro de 2010, por meio do Guidance on the 8th EU Company Law Directive, que consiste na abordagem sistêmica do gerenciamento dos riscos, com definições de responsabilidades, no qual o controle gerencial exercido pelos gestores no nível operacional corresponde à Primeira Linha de Defesa. As diversas funções de Gerenciamento de Riscos, como por exemplo, o *Compliance*, o Jurídico e a Qualidade, e de mensuração das ações de conformidade exercidas pela Primeira Linha pertencem à Segunda Linha de Defesa. A avaliação independente efetuada pela Auditoria Interna, por sua vez, representa a Terceira Linha. Cada uma dessas Três Linhas executa funções diferentes na estrutura de governança da organização (IIA, 2013).

Extraí da Declaração de Posicionamento do Institute of Internal Auditors - IIA que a alta

administração é a principal interessada atendida pelas Três Linhas, e, concomitantemente, a instância que tem poder de patrocinar a implantação e aplicação do modelo de Três Linhas de Defesa nos processos de Gerenciamento de Riscos e controle de toda a organização.

Nesse sentido, a Auditoria Interna, enquanto Terceira Linha de Defesa, destina-se a avaliar a eficácia da execução da primeira e Segunda Linha de Defesa, a fim de reportar sua análise à Alta Gestão e ao Órgão de Governança (IIA, 2013, p 5).

Tendo em vista o recente surgimento da metodologia das Três Linhas de Defesa e que, antes e ainda hoje, a Auditoria Interna desempenha papéis que extrapolam as funções de avaliar e reportar sobre a eficácia dos processos de governança, é importante estimular a reflexão quanto aos desafios enfrentados e quanto as suas perspectivas, quando da execução, desempenho e dos resultados esperados, inerentes ao seu objetivo junto à alta administração e à organização de maneira sistêmica.

Pretende-se, neste estudo, portanto, identificar as funções da Auditoria Interna, enquanto Terceira Linha de Defesa do Controle Interno nas Organizações, a sua importância e as medidas adotadas pelo profissional de Auditoria Interna, para a manutenção de sua independência e de seus objetivos.

O artigo contém quatro seções, além da introdução, quais sejam: Controle Interno e Governança Corporativa; As Três Linhas de Defesa – conceitos, objetivos, objetivos e aplicações; A independência da Auditoria Interna no escopo das Três Linhas de Defesa e; Considerações finais.

Para o desenvolvimento deste artigo, foi utilizada a metodologia qualitativa de coleta de dados e informações, com realização de pesquisa doutrinária, bibliográfica e documental, por meio do método hermenêutico, tendo por base nas obras de renomados autores nacionais e internacionais.

2 CONTROLE INTERNO E GOVERNANÇA CORPORATIVA

Diante das atuais exigências mercadológicas, governamentais e da sociedade, é essencial a adoção de medidas de Governança Corporativa para gerir controlar e mitigar os riscos existentes que a entidade está exposta. Trata-se do conjunto de boas práticas que objetivam a melhoria contínua, a obtenção de resultados efetivos, bem como, que entregue resultados para sociedade, por meio de ações que demonstrem transparência, integridade, equidade, accountability (Assi, 2019).

Conforme Assi(2019), uma das medidas de Governança para gestão de riscos é o estabelecimento do Controle Interno, composto de medidas preventivas e corretivas, passíveis de reduzir as deficiências e desvios detectados nos processos, sendo primordial, para sua implementação, conhecer o negócio pretendido, instituir os controles e mapear os riscos.

Segundo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO(COSO, 2013, p 7), o Controle Interno possui cinco componentes integrados, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, bem como atividades de monitoramento. Percebe-se que esse componentes formam uma cadeia de ações que ora são sequenciadas, ora são concomitantes, haja vista a dinamicidade das atividades empresariais.

O ambiente de controle, composto por normas, processos e estrutura de governança definido pela Alta Gestão, subsidia o Controle Interno para atender as expectativas nos vários níveis da organização. Compreende a integridade e os valores éticos, parâmetros, a definição de responsabilização e autoridade, a gestão de pessoas e as tratativas dos desempenhos esperados (COSO, 2013, p 7). Nota-se que a estrutura do ambiente de Controle Interno determina o grau de maturidade da execução do sistema de Controle Interno.

A avaliação de riscos consiste em identificar e mensurar os riscos adversos envolvidos no cumprimento dos objetivos, sejam internos ou externos, possibilitando determinar a amplitude do risco e, conseqüentemente, o apetite ao risco e seu gerenciamento. Logo, faz-se necessário, estabelecer objetivos claros e considerar as consequências das mudanças ocorridas no Controle Interno (COSO, 2013, p 7).

Constituem ações de atividades de controle, aquelas que auxiliam o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração, norteadas pelas políticas institucionais, destinadas à redução dos riscos existentes. São desempenhadas em todos os níveis da organização, permeando todo fluxo dos processos, com intervenções preventivas e corretivas, traduzidas em autorizações, conciliações e revisões de performances, entre outros, considerando a segregação de funções no seu desenvolvimento (COSO, 2013). O conjunto das atividades de controle é a própria efetivação do Controle Interno, respaldada pelo ambiente de controle e pela avaliação de riscos.

O desenvolvimento do Controle Interno depende do componente informação e comunicação, pois, tratando-se de atividades executadas em todos os níveis, o fluxo de informações e comunicação também determina o grau de maturidade do Sistema de Controle Interno. Ainda conforme o COSO (2013), a administração, baseada nas informações internas e externas, direciona o funcionamento dos outros componentes do Controle Interno. E a comunicação, por sua vez, é o instrumento, o qual as informações serão obtidas, trabalhadas e transmitidas para as áreas interessadas.

Assim, como a atividades de controle, as atividades de monitoramento possui grande relevância na execução do Controle Interno. De acordo com a metodologia proposta pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO, 2013), para medir o desempenho e eficácia dos componentes de controle, são realizadas avaliações contínuas e independentes. As avaliações contínuas, presentes nos níveis operacional, tático e estratégico, possibilitam informações relevantes que auxiliam a melhoria contínua. Já as avaliações independentes, são pontuais e possuem escopos definidos, considerando a avaliação de riscos, a eficácia das avaliações contínuas e outras definições da entidade. Os resultados obtidos são comparados com os critérios definidos por normas, órgãos de controle e de certificação, pela estrutura de governança e pela alta administração e, então, as ineficiências detectadas são comunicadas à Administração para providências cabíveis.

3 AS TRÊS LINHAS DE DEFESA - CONCEITOS, OBJETIVOS E APLICAÇÕES.

Nas diversas estruturas corporativas, diversos atores atuam simultaneamente no Gerenciamento de Riscos e no Controle Interno, tais como: auditores internos, analista de *Compliance* e especialistas

em prevenção de fraudes. Havendo constantes divisões das atividades relacionadas a esses profissionais, surge a necessidade de coordená-las, para que os processos sejam conduzidos consoante determinação da alta direção, para evitar retrabalhos ou falhas, em que a comunicação é essencial para o sucesso dos trabalhos (Assi. 2019).

Assi (2019) reforça que sem coesão, planejamento das atividades de controle e gestão de riscos, tendo em vista a escassez de recursos, os resultados podem ser insatisfatórios, sobretudo no que tange a validação dos riscos significativos.

Para solucionar e responder às questões e dificuldades relacionadas à condução da gestão de riscos e Controle Interno, surgem diversas metodologias, planos e guias elaborados por institutos, órgãos de controle, profissionais especialistas contendo melhores práticas, pesquisas, legislações sobre o assunto.

Nesse sentido, extrai-se do Guidance on the 8th EU Company Law Directive, publicado pelo publicada pela IIA Global - The Institute Internal Auditors, em 21 de setembro de 2010, que o modelo das Três Linhas de Defesa possibilita a comunicação do gerenciamento de risco, a definição de responsabilidades essenciais ao Controle Interno nas organizações, na qual é implantado. Possui visão diferenciada dos modelos convencionais de sistema de Controle Interno, com foco no Gerenciamento de Riscos (IIA, 2013). Permite o entendimento e estruturação das diversas funções da gestão de riscos e Controle Interno, evitando, assim, a sobreposição e lacunas entre elas.

Figura 1 - Modelo de Três Linhas de Defesa



Adaptação da *Guidance on the 8th EU Company Law Directive* da ECIIA/FERMA, artigo 41

Fonte: Extraído do IIA (2013)

Conforme a figura 1, o modelo é dividido em Primeira, Segunda e Terceira Linha, nas quais, são estabelecidos os níveis de atuação, a abrangência e os objetivos. Embora tenham particularidades distintas, as Três Linhas se complementam, justificando, portanto a sua implantação combinada (IIA, 2013).

Segundo determina o documento Declaração de Posicionamento do IIA, os órgãos de governança e da alta administração, mesmo não estando figurados nas Três Linhas, possui papel ratificador e basilar para o andamento desse modelo (IIA, 2013)

3.1 A PRIMEIRA LINHA DE DEFESA

A Primeira Linha de Defesa aplica-se a gestão operacional e consiste nas ações de Controle Interno e Gerenciamento de Riscos diretamente relacionados às atividades finalísticas da entidade, exercidas nas funções gerenciais, pelas quais, podem ser identificados e supervisionados os riscos precípuos. É exercido por gerentes operacionais, por ser o conhecedor do negócio e por lidar constantemente com os riscos gerados (IIA, 2013, p 2).

Propõe-se nesta metodologia, que os gerentes operacionais são responsáveis por gerenciar os riscos, proceder à manutenção dos controles internos, aplicar ações preventivas e corretivas, de modo a reduzir as deficiências nos seus processos e controles, contribuindo para o cumprimento dos objetivos, metas, normas e políticas. Compete ao gerente deste nível, observados os níveis de responsabilidade, desenvolver e implantar procedimentos a serem desempenhados por seus funcionários, além de supervisioná-los (IIA, 2013, p 2).

Nesse sentido, os controles desenvolvidos pelas gerências operacionais, qualificados Primeira Linha de Defesa, são executados no nível operacional, pelos profissionais que lidam diretamente com a área finalística de empresa.

Para Assi (2019), os controles de gestão e supervisão devem ser adequados, para garantir a conformidade e enfatizar falhas de controle, processos indevidos ou eventos inesperados, testando a aderência e performance dos processos.

3.2 A SEGUNDA LINHA DE DEFESA

Identificam-se como Segunda Linha de Defesa, as funções desempenhadas pelos gerentes para controlar os riscos e as conformidades, a fim de supervisionar e monitorar a Primeira Linha.

Estas funções podem variar consoante o ramo das organizações, mantendo-se, porém, as funções típicas, que incluem a gestão financeira, gestão de *Compliance*, gestão de riscos, qualidade, segurança da informação e monitoramento de controles internos (Assi, 2019).

Uma das funções refere-se ao Gerenciamento de Riscos, que consiste no monitoramento e à viabilização da implantação das boas práticas de Gerenciamento de Riscos pelos gestores operacionais, na definição de metas de apetite ao risco e na comunicação a toda a organização (IIA, 2013, p 4).

Outra função existente é a de conformidade, a qual monitora outros riscos distintos, referentes à legislação, certificações e regulamentos, se reportando às áreas estratégicas relacionadas ao Órgão de Governança e à alta administração. São funções de conformidade: segurança, gestão de pessoas,

qualidade, cadeia de fornecimento, com suas especificidades de monitoramento (IIA, 2013, p 4).

E por fim, a função de controladoria, que particularmente, monitora os riscos financeiros para o que o alcance do bom desempenho, por meio de metodologias que reduzem os riscos, fornecendo informações para os gestores que auxiliam na tomada de decisões. Ao estabelecer tais funções, garante-se o desenvolvimento e a execução das ações da Primeira Linha de acordo com o esperado (IIA, 2013, p 4).

Informa-se que, embora a Segunda Linha seja independente da primeira, ela desempenha funções de gestão, pois pode intervir, alterar desenvolver o Controle Interno, e por isso, não é habilitada a fornecer opiniões independentes aos órgãos de governança quanto ao Gerenciamento de Riscos e dos controles internos (IIA, 2013, p 4).

Assi (2019) alerta que os gerentes da Segunda Linha possui objetivos específicos, de assessorar a Governança Corporativa, mas não possui funções de tomada de decisão, se limitando, apenas a apresentar subsídios legais e operacionais para que os gestores tomem suas decisões em conformidade, pois conhecem os riscos envolvidos.

3.3 A TERCEIRA LINHA DE DEFESA

Qualifica-se Terceira Linha de Defesa, a função exercida pelos auditores internos de avaliar, em atendimento ao Órgão de Governança e à alta administração. Tratam-se de avaliações quanto à eficácia da governança, do Gerenciamento de Riscos e dos controles internos, inclusive como a primeira e a Segunda Linha executam esse gerenciamento, baseadas no maior grau de independência e objetividade (IIA, 2013, p 5).

Para isso, deve existir um estatuto, contendo o propósito, definições, autoridade e responsabilidades da atividade de Auditoria Interna. E o profissional chefe de auditoria, havendo necessidade, deve revisar periodicamente o estatuto e submetê-lo à alta administração e ao conselho para aprovação das mudanças propostas (IIA, 2013).

Conforme Figura 1, observa-se, que as atividades executadas na Terceira Linha são reportadas ao Órgão de Governança e a Alta Gestão e, portanto, corrobora a necessidade da Auditoria Interna agir com independência e objetividade. Sua posição deve ser a mais próxima do conselho administrativo. Segundo o COSO (2015, p 8), essa independência e o posicionamento estratégico proporciona à Terceira Linha a liberdade em apresentar sua avaliação não comprometida e imparcial à Alta Gestão.

Assi (2019) ressalta que esse mesmo grau de independência não pode ser disponibilizada à primeira e Segunda Linha, por que se limitam a avaliar a eficiência dos processos, diferentemente da Auditoria Interna, que avalia a eficácia da governança, Gerenciamento de Riscos e controles internos, inclusive, incluindo a execução dos trabalhos da primeira e a Segunda Linhas de defesa.

O ideal é que em todas as organizações, seja qual for o seu porte, as atividades de Auditoria Interna sejam estabelecidas para garantir a eficácia nos processos de gestão de riscos, pois mesmos as

entidades menores podem ter ambientes complexos e possuir ambiente de controle e funções de Segunda Linha incipientes, que não garantem uma gestão de riscos eficaz. (COSO, 2015, p. 9).

Após a efetivação do controle pela Primeira Linha, que são os conhecedores do negócio e, portanto, devem gerenciar seus próprios riscos, e pela Segunda Linha, que consistem na supervisão e acompanhamento do desenvolvimento e execução do Controle Interno e Gerenciamento de Riscos, ao definir os papéis da Terceira Linha, completa-se a barreira de defesa, que auxilia a gestão a atingir seus objetivos.

Cabe a Alta Administração e o Órgão de Governança, disseminar de maneira clara e objetiva que as informações sejam compartilhadas entre as linhas e que as atividades ocorram coordenadamente, conferindo a harmonia e a importância de cada uma das partes (COSO 2015, p.11). Nota-se que a Alta Gestão desempenha o fundamental papel de patrocinador da referida metodologia, quando do estabelecimento das frentes de defesa, da comunicação abrangente e da decisão em despender recursos.

3.4 AS LINHAS BORRADAS

Considerando o demonstrado, esse modelo de Gerenciamento de Riscos e Controle Interno apresenta soluções tanto para organizações públicas, quanto privadas, o qual categoriza as frentes de atuação distintas e claramente definidas. Entretanto, com isso, percebe-se a predominância de ações defensivas e reativas, preterindo as ações proativas à identificação, análise e preparação para oportunidades e ameaças.

A metodologia propõe que a definição das funções seja executada pelo corpo administrativo da organização, baseada nas necessidades das partes integrantes e no atendimento regulatório e legal e que haja, sobretudo, articulação dos envolvidos, ao desempenharem suas funções em cada linha de defesa, com responsabilidades que abranjam dois ou mais conjuntos de papéis e atividades de governança (IIA, 2019).

Diante dessa proposta, podem surgir sobreposições entre as atribuições, as chamadas “linhas borradas”, e com isso, a combinação de funções conflitantes, sobretudo, as relacionadas à Terceira Linha, a qual deve ser conferida maior independência possível. É desejável que as funções atribuídas à Auditoria Interna, se limitem à avaliação objetiva e confiável da eficácia e da adequação da governança, Gerenciamento de Riscos e controle (IIA, 2019, p. 2).

Vale destacar que, em muitas situações, a Auditoria Interna exerce atividades que configuram consultoria, objetivando a avaliação prévia dos processos e a orientação sobre a prevenção de falhas, ou ainda, na fase de transição de outros modelos para implantação do modelo estudado. Assim, o auditor interno, posteriormente, terá mais propriedade para analisar a eficácia dos processos (Assi, 2019).

Verifica-se que as “linhas borradas” consistem no retrabalho, indefinições ou lacunas relacionadas atividades desempenhadas pelas Três Linhas, que dependendo da forma que forem desenhadas podem gerar conflitos entre as funções, prejudicar a mitigação dos riscos e elevar os custos

despendidos pela entidade. Merece, portanto, atenção especial, pelo Órgão de Governança e pela Alta Gestão, na definição de papéis das de cada linha de defesa, para que cumpram seus objetivos e não causam decisões indesejadas (IIA, 2019).

4 A INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA NO ESCOPO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA

Inicialmente, para melhor entendimento do assunto abordado, apresentam-se alguns conceitos de Auditoria Interna, utilizados tanto no setor privado, quanto no setor público.

Historicamente, pode-se mencionar que seu surgimento se deu na Itália, onde os imperadores romanos delegavam aos seus funcionários a função de supervisionar as operações financeiras de seus administradores de suas províncias e a eles lhes prestar contas. Na França (século III), os barões prestavam contas de suas posses perante funcionários encarregados pela Coroa. Já na Inglaterra, relata-se o registro dos primeiros relatórios de auditoria. Em nosso país, por sua vez, no período Brasil Colônia, havia a função de proceder à verificação do recolhimento dos tributos para o Tesouro, designado à pessoa do Juiz Colonial. (Castro, 2010, p. 381).

Extrai-se da Portaria do Tribunal de Contas da União no 280/2010 o conceito de Auditoria, sendo o processo ordenado, documentado e independente de se analisar objetivamente uma situação para definir a extensão, na qual, critérios são atendidos, obter evidências por meio de constatações, a fim de relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predefinido.

Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade para Auditoria Interna– Técnica (NBC TI) 01, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade no 986/03, conceitua-se Auditoria Interna:

“12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de Gerenciamento de Riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.”

Extrai do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, elaborado e publicado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2018, p 90) que a Auditoria Interna “*tem responsabilidade de monitorar, avaliar e realizar recomendações visando a aperfeiçoar os controles internos e as normas e procedimentos estabelecidos pelos administradores.*”

Segundo descrito no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal elaborado pela Controladoria Geral da União (BRASIL, 2017, p 4), o conceito das atividades de Auditoria Interna, embora aplicado à esfera pública, comunga com os demais:

“Auditoria Interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a

partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de Gerenciamento de Riscos e de controles internos”.

Portanto, a Auditoria Interna, ao exercer a função de avaliação e também de consultoria, contribui para a gestão de riscos, estratégia cada vez mais utilizada atualmente.

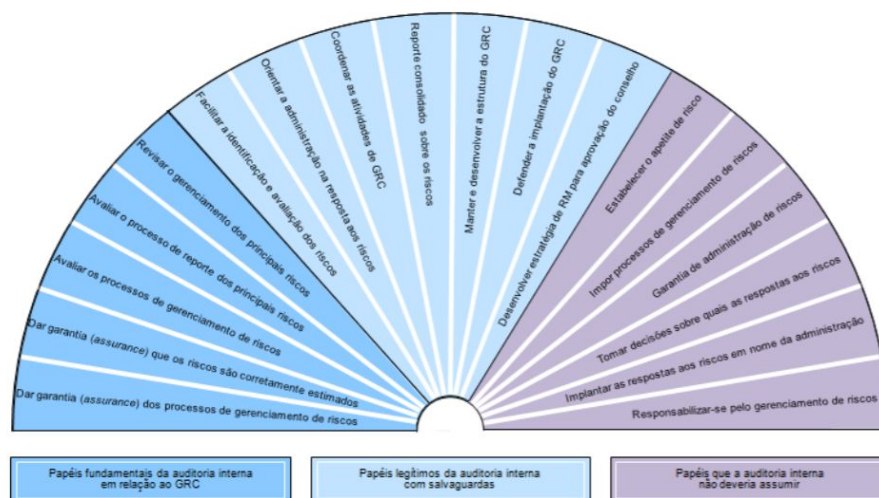
A partir desses conceitos, verifica-se que, a despeito das aplicações da Auditoria Interna variarem consoante às múltiplas demandas, o cerne das suas atividades é a independência necessária para o cumprimento dos seus objetivos (IIA, 2009).

Nesse sentido, a metodologia das Três Linhas de Defesa publicada pelo Instituto de Auditores Internos propõe alterações estruturais no Gerenciamento de Riscos e principalmente no Controle Interno, as quais delimitam as funções, antes desempenhadas por todas as áreas afins (IIA, 2009).

Para minimizar a possibilidade de ocorrência de “linhas borradas” nas Três Linhas de Defesas e da perda de independência da Auditoria Interna, ao definir as funções a serem desempenhadas por ela no Gerenciamento de Riscos, a Alta Gestão deve considerar se a atividade influencia a independência e objetividade da atividade da Auditoria Interna e se agrega valor aos processos de Gerenciamento de Riscos, controle e governança da organização (IIA, 2009, p 4).

A figura 2 demonstra a abrangência das atividades de Gerenciamento de Riscos Corporativos e indica, numa escala de prioridade, da esquerda para direita, quais atividades que profissional de Auditoria Interna deveria assumir, em detrimento daquelas, que não deveria assumir, visando à eficácia da sua independência e objetividade (IIA, 2009, p 4).

Figura 2- A abrangência das atividades de Gerenciamento de Riscos Corporativos



Fonte: Extraído do IIA (2009, p 4)

À esquerda, são descritas os papéis fundamentais da Auditoria Interna, relativos à avaliação do Gerenciamento de Riscos. No centro da figura estão demonstrados os papéis de consultoria que a

Auditoria Interna pode assumir, com as devidas salvaguardas e considerações para não comprometer a independência e objetividade. E totalmente à direita, estão representados os papéis que a Auditoria Interna não deve assumir, para a preservação de sua independência (IIA, 2009)

Na implantação do Gerenciamento de Riscos, a expertise do auditor interno em identificar os riscos e relacioná-los aos objetivos da governança, o possibilita atuar como um consultor, ou seja, um defensor e até mesmo como o gerente de projeto de Gerenciamento de Riscos, como por exemplo, a metodologia das Três Linhas de Defesa (IIA, 2009).

Ao ser desenvolver o Gerenciamento de Riscos, poderá ser definido quais funções de consultoria serão desempenhadas pela Auditoria Interna, considerando o grau de maturidade de riscos alcançado. E, ao passo que o gerenciamento de risco vai avançando na empresa, a Auditoria Interna se destinará a desempenhar funções de avaliação (IIA, 2009).

Ressalta-se que a finalidade fundamental do auditor interno no escopo do Gerenciamento de Riscos é prover avaliação à Alta Gestão e ao Órgão de Governança. Ao estender suas atividades, deve-se se resguardar quanto às restrições provocadas pelas atividades de consultoria em relação à manutenção de sua independência e objetividade, devendo aplicar todas os normativos relevantes (IIA, 2009).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do assunto abordado ao longo deste artigo, corroborado pelos autores e instituições citados, percebe-se a relevância de se adotar medidas para o Gerenciamento de Riscos e o Controle Interno, para mitigar os riscos que impedem o alcance dos objetivos da empresa.

O presente artigo apresentou a metodologia das Três Linhas de Defesa, elaborada e publicada pela IIA Global - The Institute Internal Auditors, detalhando cada linha de defesa. A Primeira relacionada aos controles adotados pelos gerentes operacionais relacionados às atividades finalísticas da entidade. Já a Segunda Linha, refere-se aos controles dos riscos e as conformidades e à supervisão da Primeira Linha. E a Terceira Linha de Defesa, relacionada à avaliação exercida pelos auditores internos, em atendimento ao Órgão de Governança e à Alta Administração (IIA, 2013). Também aborda a possibilidade de ocorrência de distorções, ao implantar essa metodologia, as chamadas linhas borradas, permitindo contribuir para o seu aprimoramento (IIA, 2019).

Ademais, constata-se que assim como as outras funções de controle, a Auditoria Interna é fundamental para a completude do sistema de Controle Interno, pois cada uma delas possuem finalidades distintas, e por isso, há a necessidade de delimitá-las, para não ocorrer sobreposições e lacunas. Entretanto, embora a Auditoria Interna também possua atribuições de consultoria, sua principal atribuição é de avaliar. Portanto, é preciso que o Órgão de Governança e a própria Auditoria Interna, definam as atividades a serem desempenhadas para lhe conferir independência (IIA, 2009).

Portanto, conforme a pesquisa doutrinária, bibliográfica e documental apresentada, é possível identificar, resumidamente, a relevância da Auditoria Interna para a organização, a importância e as medidas para a manutenção sua independência e os impactos dos desvios de suas atribuições no

Gerenciamento de Riscos e no Controle Interno da entidade.

6 REFERÊNCIAS

ASSI, M. Governança, riscos e *Compliance*: mudando a conduta nos negócios. 2 ed. São Paulo: Saint Paul Editora, 2019.

BRASIL. Instrução Normativa no 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf Acesso em: 06/11/2019.

BRASIL. Portaria Tribunal de Contas da União no 280, de 8 de dezembro de 2010: Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. 2011. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm> Acesso em: 06/11/2019.

CASTRO, D P. Auditoria, contabilidade e Controle Interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. Controle Interno - Estrutura Integrada - Sumário Executivo. 2013. Disponível em: http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf Acesso em: 26/10/2019.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY Commission - COSO. Governança e Controles Internos. Alavancar O COSO nas Três Linhas de Defesa. 2015. Disponível em: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/COSO-2015-3LOD-Thought-Paper-Portuguese.pdf> Acesso em: 26/10/2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução no 986 de 28 de novembro de 2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2003/000986 Acesso em 22/10/2019.

DRUCKER, Peter Ferdinand. Introdução à administração. São Paulo: Thomas Learning, 2006.

FORTINI, Cristiana; SHERMAM, Ariane. Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública brasileira. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 102, p. 27-44, mar./abr. 2017.

IIA – The Institute of Internal Auditors. As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles. Declarações de Posicionamento. Janeiro, 2013. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de->

[riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf](#) Acesso em: 26/10/2019.

IIA – The Institute of Internal Auditors. Documento de Exposição. Três Linhas de Defesa. Junho de 2019. Disponível em <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/3LOD-IIA-Exposure-Document-Portuguese.pdf> Acesso em: 02/11/2019.

IIA – The Institute of Internal Auditors. Guidance on the 8th EU Company Law Directive. Setembro de 2010. Disponível em <https://www.ii.nl/SiteFiles/ECIIA%20FERMA.pdf> Acesso em: 26/10/2019.

IIA – The Institute of Internal Auditors. Projeto de exposição das Três Linhas de Defesa: Perguntas Frequentes. Disponível em <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/3LOD-IIA-Exposure-Document-FAQ-Portuguese.pdf> Acesso em: 26/10/2019.

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das melhores práticas de governança corporativa. 5.ed. / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. - São Paulo, SP: IBGC, 2015.

LEAL, Priscila de Oliveira Ribeiro. A evolução do trabalho humano e o surgimento do Direito do Trabalho. Jus Navigandi, 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/32198/a-evolucao-do-trabalho-humano-e-o-surgimento-do-direito-do-trabalho> Acesso em: 06/11/2019. MARTINELLI, Fernando Baracho. Gestão da Qualidade Total. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.

Maximiano, Antônio Cesar Amaru. Introdução à administração. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000

SEBRAE. Conheça características importantes para o comportamento empreendedor. 2019. Disponível em <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/artigos/home/conheca-caracteristicas-importantes-para-o-comportamento-empresendedor,638b5d27e8fdd410VgnVCM1000003b74010aRCRD> Acesso em: 06/11/2019.

SEBRAE. 6 etapas fundamentais para iniciar o seu novo negócio de maneira ideal. 2019. Disponível em <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/sebraeaz/6-passos-para-iniciar-bem-o-seu-novo-negocio,a28b5e24d0905410VgnVCM2000003c74010aRCRD> Acesso em: 06/11/2019.